



Article Info/Makale Bilgisi

✓Received/Geliş: 20.01.2017 ✓Accepted/Kabul: 13.02.2017

DOI: 10.5505/pausbed.2017.42243

E-TİCARETİN VERGİLENDİRİLME SORUNSALI

Orçun AVCI*

Özet

Elektronik ticaret (e-ticaret), yaşanan teknolojik gelişmelerle beraber hayatımıza girmiştir. Özellikle internetin yaygınlaşmasıyla beraber e-ticaret günlük hayatta oldukça önemli bir yer edinmiştir. Fakat, e-ticaretin vergilendirilmesiyle ilgili günümüz kanunlarına bakıldığında bir takım problemlerin veya eksikliklerin olduğu görülmektedir. Bunlar özellikle mükellefiyetin belirlenmesi, işyeri kavramı, vergiyi doğuran olayın tespiti ve elde edilen kazancın niteliği gibi konulardır. Bu gibi konular, piyasanın kendi içinde tek başına çözüme kavuşturabileceği kadar basit değildir. Bu sebeple küresel anlamda adımlar atılarak, ortak bir yol izlenmelidir. Ayrıca temelde, matrah tespiti problemlere yol açarak devletler açısından ciddi bir gelir kaybına neden olmaktadır. Bu çalışmada e-ticaret sorunu, OECD ve AB'nin de bakış açısıyla birlikte ele alınıp, değerlendirilecektir.

Anahtar Kelimeler: *E-Ticaret, Vergileme, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, KDV, Varış Ülkesi İlkesi.*

THE PROBLEM OF E-COMMERCE TAXATION

Abstract

Electronic commerce (e-commerce), took part in our lives with technological advancements. It holds a significant place in the daily lives especially thanks to widespread use of internet. However, it can be seen that there are some deficiencies and problems with taxation of e-commerce, based on modern laws. Among the most significant ones of these issues are determination of the liability, concept of workplace, definition of the act that is subject to tax, and the characteristics of the profit. Such issues are not as simple that a given market can solve. Thus, global measures has to be taken and common path should be followed. Also, it causes serious income losses due to the tax base determination problems. This study assess those issues under the perspective of OECD and EU too.

Key Words: *E-Commerce, Taxation, Income Tax, Corporate Tax, VAT, Country of Destination Principle.*

* Arş. Gör., Aksaray Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, AKSARAY.
e-posta:orcun.avci@outlook.com

1.GİRİŞ

Bilgi ve iletişim teknolojisinde yaşanan gelişmelerle birlikte, ticari ilişkilerin şekli de zamanla değişmiştir. Günümüzün rekabetçi dünyasında e-ticaretin payı büyüktür. Ancak e-ticaretin gelişimiyle beraber, devletlerin ekonomik sınırları, coğrafi sınırlarını aşmıştır. Bu da beraberinde e-ticarete taraf olan ülkeler arasında vergilendirme yetki ve sınırlarının belirlenmesinde karışıklıkla sonuçlanmaktadır. Bu bağlamda, gelirin elde edildiği yer, işyeri, kaynak ve varış ilkesi bakımından vergilendirilmesi konuları sorun teşkil etmektedir. Halihazırdaki mevcut ulusal ve uluslararası mevzuat bu sorunun çözümünde yetersizdir. Bu da vergi tabanının aşınmasına neden olmaktadır.

E-ticaret, işletmelere ve tüketicilere önemli kolaylıklar sağlarken, vergi ve gümrük uygulamaları açısından bir takım güçlükler de neden olmaktadır. E-ticaretin vergilendirilmesi ile ilgili en uygun yöntemin ne olduğu konusunda farklı görüşler ileri sürülmekle beraber, geleneksel ticareti vergilendiren vergi mevzuatı ile e-ticaretin vergilendirilmesi ve vergi hukukunda gerekli düzenlemelerin yapılması gerektiği düşünülmektedir.

Bu çalışmada ilk olarak e-ticaret kavramı ve kapsamı ele alınacaktır. Ardından e-ticaretin temelini oluşturan AB çerçeve yasası ortaya konularak, karşılaşılan temel vergileme sorunlarına yer verilecek olup e-ticaretin vergilendirilmesi konusunda OECD ve AB tarafından benimsenen temel ilkelere yer verilecektir. Son olarak ise, çeşitli vergiler bakımından e-ticaretin vergilendirmesine ilişkin sorunlar değerlendirilecektir.

2.E-TİCARET KAVRAMI VE KAPSAMI

Vergilemenin küreselleşmesinin politik etkileri geniş alanlara yayılmaktadır. Bu yayılma beraberinde büyük bir entegrasyona sebep olmaktadır. Geçmişten günümüze varolan verginin tarihinin, devletin tarihi kadar eski olduğunu düşündüğümüzde, bu entegrasyonu daha iyi anlamamıza yardımcı olacaktır. Modern devletler, mali hassasiyetlerinden dolayı daha kolay hayatta kalabilmiş ve zenginleşebilmiştir. Bu durum beraberinde emek ve sermayenin mobilitesinin artmasına neden olmuştur (Paris, 2003: 154). Ancak geçtiğimiz 25 yılda bilgi ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmelerle beraber, dünyanın dev bir pazar haline gelmesi, alım-satım işlemlerinin ve bunlara hizmet eden tedarik, lojistik, planlama ve pazarlama süreçlerinin kurum içi ve kurumlar arası entegrasyonun bir bütünsellik haline gelmesi e-ticaret kavramıyla gerçekleşmiştir (Kundakçı, 2013: 71). İnternetin dünya çapında yaygınlaşması ve yeni iletişim teknolojileriyle birlikte e-ticaret kavramının hızlı bir şekilde yayılması büyük bir devimin olduğunu göstermektedir (OECD, 2005: 69). Küreselleşmenin uluslararası ticareti geliştirmesi 1990'lı yıllarda iletişim teknolojisinin getirdiği kolaylıklarla birleşerek e-ticaretin başlamasına ve birden yaygınlaşmasına neden olmuştur (Taşlıyan, 2006: 7). 1993 yılında ortaya çıkan ve 1995 yılının sonunda yaygınlaşmaya başlayan web uygulamaları ile çok ciddi bir adım atılarak, coğrafi anlamda dağınık olan şirketler bütünleşme içine girmiştir. Bu akımla birlikte küresel ticaret hacmine yönelik uluslararası antlaşmalar yapılmıştır (Çak, 2002; 14-15).

E-ticaret konusunda en yaygın genel kabul görmüş tanım Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) tarafından 1997'de yapılmıştır. Bu çerçevede e-ticaret aşağıdaki eylemleri kapsayan bir süreç olarak tanımlanmaktadır (Özbay, 2004: 2):

- *Ticaret öncesi firmaların elektronik ortamda bilgilenmesi ve araştırma yürütmesi,*

- Firmaların elektronik ortamda buluşması,
- Ödeme sürecinin yerine getirilmesi,
- Taahhüdün yerine getirilmesi, mal veya hizmetin müşteriye teslimi,
- Satış sonrası bakım, destek v.b. hizmetlerin temin edilmesidir.

E-ticaret için her bilim dalı kendine özgü bir tarif ya da tanımı öne çıkarmaktadır. Örneğin bir işletmeci için e-ticaret, *"işi en yeni metodlarla yapmaktır"* diye tarif edilebilir, bir reklamcı, *"bilgisayardan yararlanılarak yapılan tanıtım türü"* tarifini mesleki perspektifinden yeterli bulabilir. Halbuki amaç, vergi hukukunda kullanılacak ve vergi konusunun kapsamı belirlenirken sınırların doğru çizilmesinde yeterli olması beklenecek bir tanımın çerçevesini belirlemek olduğunda, kavramın, vergi hukukunun özellikleri dikkate alınarak tanımlanması gerekecektir. Bir tanıma ulaşmaya çalışırsak, e-ticaret; *"Her türlü ticari faaliyetin, elektronik ağlar ya da internet aracılığıyla, hangi sebeple olursa olsun gerçekleştirilmesidir"* olarak tanımlanabilir (Küçüközyiğit, 2003: 152-153).

E-ticaret yalnızca internet üzerinden yapılan ticari işlemler değildir. Amerika Birleşik Devletleri (ABD) merkezli Ulusal Telekomünikasyon ve Enformasyon Yönetimi e-ticareti; *"her türlü ticari aktiviteler için elektronik teknolojisinin istenilen şekilde kullanılabilmesi"* şeklinde tanımlamıştır (Tunca, 2002: 145). E-ticaret, dünyada özellikle 1995 yılından itibaren kullanılmaya başlanarak hızlı bir şekilde gelişimini devam ettirmektedir. E-ticaretin dünya üzerindeki hacmini ölçmeye ilişkin çeşitli araştırmalar bulunmaktadır. Fakat yapılan araştırmalarda, farklı şirketler tarafından farklı ölçütlerin kullanılması sebebiyle e-ticaret pazarının hacmi konusunda net bir rakam mevcut değildir. Dünyada e-ticaret hacminin en fazla olduğu yerlerin başında Kuzey Amerika ve Avrupa ülkeleri ile Avustralya, Japonya, Çin gibi ülkeler gelmektedir (Gül, 2011). Bugünün küresel dünyasında çok sayıda firma ve kişi, internetin açık ve geniş bir ağ sağlamasıyla beraber ticari ilişki ve işlemlerini oturduğu yerden, hızlı ve sınırsız bir şekilde e-ticaret sayesinde yapabilmektedir (Canbay, 2009: 168). Bilgi ve iletişim araçlarının ticaretle entegre olan ayağı e-ticarettir. Bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmeler, iş dünyasında da tüm sınırları kaldırarak sermayenin dolaşım hızını arttırmıştır. İşletmeler, fiziksel konumları göz önüne almaksızın dünyanın her yanındaki müşterilere kolayca ulaşabilmiştir (Gökbunar ve Utkuseven, 2002: 198). Bununla birlikte, e-ticaret ulusal ve uluslararası sistemleri derinlemesine etkilemiştir. E-ticaret, geleneksel ticaret anlayışından farklı olarak görünmekle beraber, kendi içinde getirdiği yenilikleri yeni kanunlarla güvence altına almalıdır. E-ticaret konusunda, dünya genelinde süregelen gelişmelerle beraber birçok ülke ulusal ve uluslararası kuruluşlar aracılığıyla e-ticareti gündeme almıştır. Dünya Ticaret Örgütü (WTO), OECD bu teşkilatların başlıcalarıdır (Küpoğlu, 2008: 3). Bu konuda TÜBİTAK Bilgi Teknolojileri Araştırma Enstitüsü'nün Elektronik Ticaret Teknik Çalışma Grubu'nun çalışmaları da bu konuda önemli ve ilk ciddi çalışmalar arasındadır (Binatlı, 2002: 174).

E-ticaretin kapsamına baktığımızda ise, bir takım bileşenleri içinde barındırdığını görmekteyiz (Kılıç, 2012: 165-166):

- Tanıtım, reklam, bilgilendirme,
- Anlaşma yapma,
- Sipariş verme,
- Elektronik banka işlemleri ve fon transferi,
- Üretim planlaması yapma ve üretim zinciri oluşturma,

- Elektronik ortamda vergileme,
- Fikri mülkiyet haklarının transferi,
- Ticari kayıtların izlenmesi.

E-ticaretin araçları, ikiye ayrılmaktadır. Bunlar klasik ve çağdaş araçlardır. Bu araçların türleri Tablo 1’de gösterilmektedir.

Tablo 1: Elektronik Ticaretin Araçları

Klasik Araçlar	Çağdaş Araçlar
Televizyon-Radyo	İnternet
Telefon	FTP
Fax	Elektronik Posta
Elektronik Ödeme ve Para Sistemi: (Bankamatik Makineleri, Kredi Kartları, POS Makinaları)	Konferans Sistemleri: (Telekonferans, Data Konferans, Video Konferans)
İnternet Kapalı Bilgisayar Ağları: Elektronik Fon Transferi (EFT), Elektronik Veri Değişimi (EDI)	Mobil İletişim için Küresel Sistem Teknolojisi: Kısa Mesaj Servisi (SMS), WAP: Telsiz Uygulama Programı Protokolü

(Kaynak: Çakırer, 2013: 107).

E-ticaretin geleneksel araçlarını, birbirleriyle ticaret yapanların ticari işlemlerini kolaylaştıran her türlü teknolojik ürünler (telefon, fax, bilgisayar, elektronik ödeme ve para transfer sistemleri (EFT), elektronik veri değişimi (EDI) sistemleri) olarak sıralayabiliriz (Canbay, 2009: 173). Bunun yanında, EDI sistemleri ve internet e-ticaretin önemli yapı taşlarından. EDI, bilgisayar ağları aracılığıyla belge ve bilgi değişimini, insan faktörünü göz ardı ederek gerçekleştiren temel bir e-ticaret aracıdır (Ceran ve Çiçek, 2007: 293). EDI, aynı zamanda kuruluşların işlem maliyetlerini azaltan ve dış çevre ile eş zamanlı bir bilgi paylaşımı sağlamalarına yardımcı olan bir sistemdir. EDI, yalnızca kullanıcılarına açık bir sistem olmasından ötürü, bu sistemi kullanan örgüt ve kuruluşlara güven sağlamaktadır (Dereli, 2015: 58). Bunun akabinde, e-ticaretle hem ticaretin şekli değişmiştir hem de teknolojinin gelişmesiyle beraber kurumların kayıt sistemleri de revize edilmiştir. Elektronik arşivleme, elektronik fatura ve elektronik muhasebe bu önemli gelişmeler arasındadır (Şahin, 2007: 182).

İnternet aracılığıyla yapılan satışların hızlı artışıyla beraber internet üzerinden birçok alışveriş yapan kişinin, vergi ödemedi satın alma gerçekleştirmesi sonucunda e-ticaretin vergilendirilmesi üzerindeki tartışmalar başlamıştır. Yüksek vergi yükümlülüğü bulunan bölgelerde yaşayanların, internet üzerinden alışveriş yapmaya daha istekli olduğu yapılan çalışmalar sonucunda kanıtlanmıştır. Bu da esasında geleneksel ticaretin vergilendirilme yönteminin, e-ticaretin vergilendirilme konusuna birebir olarak uygulanmaya çalışılması durumunda e-ticaretin hacminin azalmasını muhtemel hale taşıyacaktır (Goolsbee, 2000: 561).

E-ticaret esasen, birçok avantajı da beraberinde getirir. Örneğin, e-ticaret için büyük ölçekli sermaye gerekmemektedir. E-ticaretle satış gerçekleştirebilmek için, zorunlu olan sermaye yalnızca bilgisayar ve internet bağlantısıdır. Böylelikle kira giderleri oldukça düşmektedir. Çünkü yalnızca internet üzerinden satış gerçekleşiyorsa bunu evden de gerçekleştirme imkanına sahip olunacaktır (Güngör, 2001). Ayrıca e-ticaret büyük bir sosyal dönüşümün de önemli bir parçasıdır. Tüm gelişmeler ışığında dijital devlet, e-toplum gibi kavramların gündeme gelmesine neden olmuştur. E-toplum

yoluna da bireyler öncülük etmektedirler ve bu vesileyle e-ticaretin toplum üzerindeki etkisi görülmektedir (Çak, 2002: 27-28).

3.E-TİCARETİN AB ÇERÇEVE YASALARI

AB ve Avrupa Konseyi, e-ticaret hususunda bölgesel bazda etkin çalışan kuruluşlardır. E-ticaret konusunda AB'nin kararlılığı 2000 yılından sonra netleşmiştir. AB Resmi Gazetesi'nde 17 Temmuz 2000 tarihinde yayımlanan 8 Haziran 2000 tarihli 2000/31/EC sayılı "E-Ticaret Yönergesi" olarak adlandırılan "İç pazarda bilgi toplumu hizmetlerinin hukuki yönleriyle ilgili yönerge" AB mevzuatı olarak adlandırılır (Tezcan ve Deniz, 2013: 12). Bu yönergede satıcının, malları tarif ederek tanımlaması gerekmektedir. Ayrıca tüketici aldığı malda kalite ve güven unsurunu bekleyecektir. Dolayısıyla satıcı, üretici reklam ve etiketlerinde malla ilgili gerçek bilgileri vermelidir. Esasen, e-ticaretin asli unsuru olan güveni oluşturup sağlamak önemlidir (İTO, 2001: 59). Burada üye ülkeler arasında hizmetlerin serbestçe dolaşımı sağlanarak, iç pazarın işlerliğini sağlamak amaçlanmıştır. E-ticaret yönergesinde; e-ticarette tüketicinin korunması, özel hayat ve elektronik haberleşmeler, kişisel verilerin işlenmesine ilişkin olarak kişilerin korunması ve verilerin serbest dolaşımı konularında maddeler bulunmaktadır. Ayrıca telif hakkının korunması ve fikri mülkiyet hakları konularıyla ilgili de maddeler bulunmaktadır.

AB'ye dış politikada ve uluslararası platformda ortak bir tüzel kişilik kazandıran anayasa niteliğindeki Lizbon Antlaşması, 1 Aralık 2009 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Antlaşma ile AB'nin kurumsal kimliği güçlendirilerek, onay sürecinde etkinliği artırılmak istenmiştir(http://www.itkib.org.tr/ihracat/DisTicaretBilgileri/raporlar/dosyalar/AB_bilgi/LISBON_DECEMBER_2009.pdf). Lizbon Antlaşması ile AB'nin gelişim seyrinde yeni bir kapı açılmıştır. 2004 ve 2007 yıllarında yeni devletlerin katılımı ile üye sayısını on beşten yirmi yediye çıkaran AB, Lizbon Antlaşması ile adeta sorunlarına yanıt aramaktadır (Güneş, 2008: 740). Halihazırda, AB'nin yirmi sekiz üyesi bulunmaktadır. Lizbon Antlaşması ile birlikte, e-ticaretin düzenlenmesine yönelik olan yönergeler kapsamında bu konuyu iç hukuka aktarma yöntemleri ile takdir hakkına sahip olmuşlardır. Konunun içeriği temel olarak Avrupa Toplulukları Adalet Divanı (ATAD) kararlarıyla ele alınmıştır. AB'nin Türkiye'den beklentilerini içeren 2008 tarihindeki Katılım Ortaklığı Belgesi'nde de AB düzenleyici çerçevesi kapsamında e-ticaretin düzenlenmesi hakkında bir kanun talep edilmiştir (Tezcan ve Deniz, 2013: 23). Ülkemizde de yapılan çalışmalar neticesinde "Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun"¹ 01.05.2015 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu 6563 Sayılı Kanun ile, ticari iletişim ve aracı hizmet sağlayıcıların sorumlulukları ve yapılan sözleşmeler ile e-ticarete yönelik bilgi verme yükümlülükleri ve uygulanacak yaptırımlar düzenlenmiştir.

4.E-TİCARETTE VERGİLEME

Rasyonel bir vergi sisteminin yönelmesi gereken en eski ve önemli amaçlardan biri olan mali amaç; kısaca bir vergi hasılatını, toplumu oluşturan fert ve kurumlardan ödeme güçlerine uygun olarak, yatay ve dikey adaleti göz önünde bulundurarak vergi alınmasıdır. Ayrıca, ekonomideki iktisadi birimlerin alacakları iktisadi kararları değiştirmeden, en düşük masrafla verginin toplanmasını ifade etmektedir. Ancak, e-ticaret vergilemenin mali amacının gerçekleştirilmesi önünde bir engel oluşturmaktadır (Bakkal, 2001). Verginin konusu, elektronik alanda yaşanan değişimlerle beraber

¹ 5 Kasım 2014 Tarihli Resmi Gazete, Sayı:29166, Kabul Tarihi: 23 Kasım 2014.

genişlemiştir. Bu durum beraberinde vergileme alanında çeşitli değişimler yaşanmasına neden olmuştur. Zaman ve fiziksel uzaklık kavramlarının ortadan kalkmasına neden olan e-ticaret, işletmelere ve tüketicilere sağlamış olduğu avantajların yanında, devlet açısından da önemli vergi kayıplarına sebep olmaktadır. Bu sorun, hem ulusal hem de uluslararası boyutta devletler için ciddi bir mesele haline gelmiştir (Canbay, 2009: 175). E-ticaretin vergilendirilmesiyle ilgili dört farklı görüş vardır. Bunlardan ilki, elektronik ortamın serbest bölge olarak düşünülmesidir. İkincisine göre, sembolik bir tutar ile tüm elektronik işlemlerin vergilendirilmesidir. Bu iki görüşe de baktığımızda, günümüzde uygulanmasının güç olduğunu söyleyebiliriz. Çünkü bugün, e-ticaretin dünya ticareti içindeki payı oldukça fazladır. Geçmişte, bu sembolik tutar işlevsel olarak görülüyordu. Bu sebeple, mevcut vergi kanunları günümüz koşullarına göre revize edilmelidir veya ülkeler aralarında anlaşmalar imzalayarak bu sorunu çözmelidir. Farklı görüşlerden üçüncüsü, e-ticaret için ayrı bir düzenlemeye veya değişikliğe gerek olmadığıdır. Sonuncu görüş, bu konudaki en katı olanıdır. Uluslararası vergi anlaşmalarına ve vergi kanunlarına ek olarak e-ticarete ilişkin hükümler konulmasıdır (Şentürk, 2013: 27). Ancak, yeni vergi kanunlarının da konması zaten karmaşık olan e-ticaretin vergilendirilmesi konusunu daha da karmaşık hale getirecektir. Fakat, bu halde de devam edildiği sürece vergileme alanında yasal boşluklar olacağından vergi kayıp ve kaçaklarına sebep olmaya devam edecektir. Türkiye için de bu durum düşünülerek mevcut mevzuata göre vergileme yapılmaktadır (Kılıç, 2012: 168).

OECD'ye göre geleneksel ticaret ile e-ticaret farklı vergi rejimlerine tabi olmamalıdır. OECD'nin Kanada'da gerçekleştirdiği toplantısında e-ticaretin üzerine spesifik bir vergi konulması söz konusu olmuştur. Bu toplantıda elektronik ortamda gerçekleştirilen bilgi akışından belirli bir miktarda vergi alınmasını ifade eden "Bit Tax" gündeme gelmiştir. "Bit" kriterlerine göre, bilginin hacmine göre vergi alınması hususu ciddi tartışmalara neden olmuştur ve neticede bu vergi OECD tarafından kabul edilmemiştir (Pehlivan ve Öz, 2015: 171). Küresel bir olgu olan e-ticaretin, sebep olduğu sorunlara ulusal ölçüde bulunacak çözümler diğer ülkeler tarafından benimsenmediği sürece, sorunun çözümünde yetersiz kalacaktır. İşte bu sebepten dolayı e-ticaretin vergilendirilme sorunu uluslararası bir sorundur (Gökbunar ve Utkuseven, 2002: 198). Ülkelerin yaptıkları vergisel düzenlemelerde coğrafi olarak bir yere bağımlılık temeli bulunmaktadır. Bu durum e-ticaretin yapısına aykırı bir olaydır. Neticede vergileme hakkının bölüşümü problemini doğurmaktadır. Gelirin elde edildiği yerin, niteliğin, matrah ve tam mükellefiyet durumunun tespit edilmesinde ve sayısal ürünlerin vergilendirilmesi gibi konularda çok çeşitli sorunlar ortaya çıkmaktadır (Şentürk, 2013: 27).

5.E-TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİNDEKİ TEMEL PROBLEMLER

E-ticaretin vergilendirilmesine ilişkin temel problemleri aşağıdaki şekliyle maddeler halinde sıralayabiliriz (Çımat ve Yayman, 2005):

- *Ülkeler arasında web tabanlı gelirlerin nasıl değerlendirilerek hangi vergilendirme rejimine tabi tutulacağı konusundaki belirsizlikler,*
- *Web sitesini barındıran server bilgisayarın (web sunucusu) ülkeler itibariyle vergilendirme konumunun farklılık göstermesi;*
- *Web sitelerini konuk eden firmaların (hosting) yabancı müşterilerinin vergi sorumlusu sayılıp sayılmayacağı,*

- Veri iletişim alt yapısının ulusal ve uluslararası rekabete alınması konusundaki belirsizlik,
- Elektronik ortamda elde edilen delillerin tanınması açısından kanunlardaki değişikliklere ihtiyaç duyulması,
- E-ticaretin işyerlerinin muhasebe kayıtlarında ayrı bir kalem olarak tutulmasını sağlayacak düzenlemelerin bulunmaması,
- E-ticaret ortamının vergi denetimini güçleştirmesi olasılığı yüksek olduğundan yeni denetim yöntem ve tekniklerine ihtiyaç duyulması.

E-ticaretin vergilendirilmesi konusunda ortaya çıkan ana sorun, sınır ötesi ticaretin gerçekleşmesi için herhangi bir işyerine ihtiyaç olmamasıdır. Maddi mallar açısından, sınırı aşan ticarete gümrük ve posta engelleri kaynak tespiti bakımından belirleyici olabilmektedir. Ayrıca sevkiyat adresi ve varış yeri de bilinmektedir. Ancak satıcının vergi cenneti bir ülkede yerleşik olması halinde, ülke topraklarında yerleşik olmayan bir şirkete milli vergi kanunlarını uygulamak zorlaşmaktadır. Böylesi hallerde, özellikle yerleşik olmayan şirkete ulaşılamadığında ülkede yerleşik olan alıcı vergilenebilir (Ubay, 2013: 116-117).

Elektronik ortamda gerçekleştirilecek ticaretin küresel boyutu vergilendirmeyi güçleştirmekte ve mevcut yasal düzenlemeler ile genel kabul görmüş ilkeler yetersiz kalmaktadır. Bu sebeple uluslararası yasal düzenlemelerin yapılmasına ve ihtilafların çözümü için elektronik tahkimin geçerli olacağı katılımı oldukça geniş bir düzenek olgusuna gereksinim duyulmaktadır. Tüm bunların yapılmaması durumunda e-ticaretin vergiden arındırılması mümkün değildir ve düşünülmemelidir. Aksi taktirde vergide adaletin ve yaygınlığın sağlanması da mümkün olmayacaktır (Bahar, 2009).

Uluslararası vergi hukuku tarafından benimsenen gelirin kaynağına, ikametgaha ve işyerine ilişkin yürürlükteki ilkeler, e-ticaret açısından ciddi bir biçimde eleştirilmektedir. Çok sayıda somut olayda bu kurallar ciddi şüphelere sebep olmaktadır. Tüm bu kuralların e-ticaretin var olmadığı bir çağ için getirildiği tahmin edilmektedir. Bu durumda, uluslararası ölçütte vergilendirme yetkisinin devletler arasında paylaşımına ilişkin kuralların kısa vadede bir açıklığa kavuşması beklenmemektedir. Bu sorunun gerekçesi devletlerin ekonomik çıkarlarındaki farklardan kaynaklanmaktadır. Örneğin; işyeri kavramını sermaye ihraç eden ülkelerin dar yorumlama eğilimine karşın, sermaye ithal eden ülkeler geniş yorumlama eğilimindedir (Dönmez, 2015).

Elektronik ortamda yaşanan gelişmeler bir yandan vergi idarelerinin daha hızlı, ucuz ve etkin vergi toplama ve vergi denetimi yapmalarını sağlarken, diğer yandan bu gelişmeleri yakından takip edemeyen ülkeler içinse vergi mükelleflerinin vergi kaçırma ve vergiden kaçınma gibi davranışlar sergilemelerine sebep olmaktadır. Ticari yaşamda malların dolaşımı esnasında kullanılması gereken birçok belge ve bilginin e-ticaretin yaygınlaşmasıyla ortadan kalkması vergi idarelerinin geleneksel denetim yapmalarını zorlaştırmaktadır. Özellikle dijital ya da sayısallaşmış ürünlerde denetim yapmak çok daha zor duruma gelmiştir (Kayhan ve Yıldız, 2004: 152-153). Ayrıca e-ticarette tarafları, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği zamanı ve tebliğin nereye yapılacağına belirlenmesi de net değildir. Bu bağlamda mükellefe yüklenen maddi ve şekli yükümlülüklerin ne şekilde gerçekleşeceği de büyük bir belirsizliktir (Tezcan ve Çukurçayır, 2011: 258).

E-ticaretin gelişebilmesi için öncelikle tüketici güveninin sağlanması gereklidir. Bu nedenledir ki sadece yasal düzenlemeler eksik kalacaktır (Başar, 2013: 80). E-ticaretin vergilendirilmesine ilişkin kapsayıcı bir çözüm henüz geliştirilemediğinden uluslararası işbirlikleri bu sorunun çözümü için önem arz etmektedir (Kara ve Öz, 2016: 31). Küresel bir olay olan e-ticaretin vergilendirilmesi, bu konuyla ilgili bulunacak çözümlerin diğer ülkeler tarafından kabul edilebilecek yapıda olmasını gerektirir. Bu sebeple soruna uluslararası bir çözüm bulunması gerekmektedir. Bu konuda uluslararası düzeyde ve mevcut ilkelere göre ortak bir çözüm bulunması yönünde görüş birliği bulunmaktadır. Fakat, mevcut ilke ve uygulamaların e-ticarete uygulanması durumunda hem gelir üzerinden alınan vergiler açısından, hem de harcama vergileri açısından bazı sorunlara sebep olacağı düşünülmektedir (Yıldız, 2002). Bu hususta G20 ülkelerince yetki verilen OECD'nin geliştirdiği, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) ile çalışmalara başlanmıştır. BEPS uyum, şeffaflık ve özünlü önceliği kapsamında hazırlanmıştır (Kara ve Öz, 2016: 31). Çokuluslu şirketler uluslararası vergi planlamalarıyla karlarını vergilendirmenin olmadığı veya çok düşük oranlarda olduğu yerlere kaydırmaktadır. Bu durumda ciddi bir matrah aşınması söz konusudur. BEPS ile, bu uygulamanın önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Devletler işbirliği, yakınlaşma ve etkileşim ile birlikte bu hususu çözüme kavuşturmaya çalışmaktadırlar (Kara ve Öz, 2016: 173). Bu süreçte uluslararası vergilendirme açısından ümit vaat edicidir.

6.E-TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİNDE BENİMSENEN İLKELER

E-ticaretin uluslararası bir konu olması sebebiyle ülkelerin kendi içinde çözüm bulmaları yetersiz kalacaktır. AB'de e-ticaretin vergilendirilmesiyle ilgili ilk çalışmalar 1997 yılında başlarken, OECD bünyesinde Haziran 1996 tarihinden itibaren konuyla ilgili çalışmalara başlandığı görülmektedir (Saraçoğlu, 2006: 158). Ottawa'da 1998'de "Sınırsız Bir Dünya: Küresel Elektronik Ticaretin Potansiyelini Anlamak" başlığıyla gerçekleştirilen Bakanlar konferansında belirli konular bakımından çözüm önerileri getirilmesinde OECD öncü kuruluş olmuştur. OECD'nin ulusal hükümetler, uluslararası kuruluşlar ve özel sektör arasındaki köprü olarak açık bir biçimde avantajlı olduğu belirli konularda önemli katkılarının olabileceği ifade edilmiştir (Yaltı, 2003: 26). Ottawa'da belirli ilkeler benimsenirken bu ilkelerin geleneksel ticaretin ilkelerinden farklı olmaması gerektiği yer almaktadır. Bu bağlamda tarafsızlık, etkinlik, açıklık, basitlik, uygunluk ve esneklik ilkeleri e-ticarette de geçerli olacaktır. Bu çerçevede elektronik ortamda gerçekleştirilen ticari işlemlerde esas alınacak vergilendirme ilkeleri konusunda ABD'de görüş birliği sağlanmıştır (Canbay, 2009: 189). Fakat, ilerleyen senelerde bu ilkelerin de eksik olduğu anlaşılmış ve daha yenilikçi düzenlemelere ihtiyaç duyularak, bu konuda düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerden en çok ihtiyaç duyulanı hiç şüphesiz "işyeri" kavramına yüklenilen anlam olmuştur. Oysa günümüzde iş yerinin nerede olduğu oldukça önemlidir. "Kaynak ilkesi" gereği vergileme yetkisinin kime ait olacağını bu husus belirlemektedir (Baytekin ve İspir, 2014: 48). OECD'nin bahsi geçen ve Ottawa'da gerçekleştirilen Bakanlar Komitesi toplantısı öncesinde Avrupa Komisyonu tarafından hem AB hem de üye devletlerin katkısı olarak sunulan tebliğde ise, AB'nin e-ticaretin vergilendirilmesi konusundaki temel amacının "elektronik ticaretin gelişebilmesinin sağlanması" olduğu belirtilmiş ve bu amaç doğrultusunda 3 temel ilke belirlenmiştir. Bu ilkeler ise, hukuki açıdan kesinlik, basitlik ve tarafsızlıktır. Aslında bu ilkeler OECD'nin Ottawa toplantısı sonrasında yayınladığı ilkelerdendir (Pekyörür vd., 2013: 59).

Esasında e-ticarette, işyerinin nasıl belirleneceğine ilişkin bugün itibarıyla OECD Model Anlaşması çerçevesinde bir tereddüt bulunmamaktadır. Çünkü, bu konu OECD'nin yorum notlarında son derece açık bir biçimde düzenlenmiş bulunmaktadır. E-ticarette işyeri, geleneksel ticaretteki fiziki işyerine ilişkin özelliklerden hareketle belirlenmiştir. Bu durumda fiziki işyeri için aranan unsurlar², e-ticarette de işyerinin varlığı için aranacaktır. Ancak belirli bir yerde kurulu olan ekipmanlar ile bu ekipmanlar tarafından kullanılan ve depolanan verileri ve yazılımları birbirinden ayırmak önem arz etmektedir. Bu noktada, elektronik veri ve yazılım bileşimi olan internet sitesi maddi bir varlığa sahip değildir. E-ticaretin yürütüldüğü internet sitesine ilişkin sunucunun bulunduğu yer ise, sunucunun bu yerde belirli bir süre (bu mevcudiyetin sürekli sayılmasına yetecek kadar) kalmış olması koşuluyla işyeri olarak kabul edilecektir (Batun, 2014: 70). Web siteleri tek başına işyeri olarak kabul edilmemekte, fakat sitelerin bağlı olduğu sunucu (server) sabit bir mekan olduğu için işyeri tanımında yer almaktadır. Burada web sitesinin tek başına vergi mükellefi olmak için yeterli olmadığına altı çizilmek istenmiştir (Baytekin ve İspir, 2014: 49).

7.E-TİCARETİN ÇEŞİTLİ VERGİLER AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

E-ticaretin niteliğinden kaynaklanan sorunlara ek olarak aynı zamanda gelir vergisi ve harcama vergilerinin yapısından ve özelliğinden kaynaklanan teknik sorunlar da ortaya çıkmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergilerde, mükellefiyetin ve matrahın tespiti ciddi sıkıntılara neden olmaktadır. Royaltylerin vergilendirilme durumu ve web sitelerinin işyeri sayılıp sayılmayacağı hususları da bu bölümde ele alınmaktadır. Ayrıca damga vergisi ve gümrük vergisi açısından da e-ticaretin vergilendirilme sorunları yer almaktadır.

7.1. Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından E-Ticaret

Gelir üzerinden alınan vergiler bilindiği üzere gelir ve kurumlar vergisidir. E-ticaretin coğrafi sınırlarının olmaması nedeniyle bu ticaret şeklinin vergilendirilme sürecinde gelir ve kurumlar vergisi ile ilgili olarak (diğer ülkelerde görülüşü gibi), mükellefiyet biçiminin tespiti, gelirin elde edildiği yer, gelirin niteliği ve matrahın tespiti gibi konularda çeşitli sorunlarla karşılaşmaktadır (Kayıhan ve Yıldız, 2004: 188).

Gelir üzerinden alınan vergilerde ilk sorun mükellefiyettir. Bilindiği üzere gelir vergisi açısından mükellefiyet türleri ikametgah ile kaynak, kurumlar vergisi açısından ise kanuni merkez ve iş merkezi kriterlerine göre belirlenir. Ancak bilgi ve iletişim teknolojisi yaşanan gelişmelerle birlikte kişilere buldukları yerden çok rahat başka bir yerdeki ticari faaliyetlere katılma şansı vermektedir. Gelir vergisi açısından, gerçek kişilerin ikamet kriterine bağlanan mukimlik, bir takvim yılında sürekli olarak altı aydan fazla kalma şartına bağlı tam mükellefiyet uygulaması önemini yitirmektedir (Canbay, 2009: 182). Genel kabul edilen görüşe göre, internet hizmet sağlayıcıları daimi temsilci olarak sayılmayacaktır. Bunun iki sebebi vardır. Birincisi, internet servis sağlayıcıları mevcut işleyişte teşebbüs adına sözleşme yetkisine sahip değildir. İkincisi de, ticari faaliyetin yapıldığı web sitesi gerçek kişi olarak değerlendirilmeyecektir (Kılıç, 2012: 169).

² Fiziki bir yerin olması, bu yerin sabit olması, sabit yer teşebbüsün tasarrufunda olması, bu yerdeki mevcudiyet süreklilik arz etmeli, ticari faaliyetin bir yerde yürütülmesidir (Mehmet Batun, "OECD Model Anlaşması Çerçevesinde İşyeri: İlişkili Şirketler ve Elektronik Ticaret", *Vergi Dünyası Dergisi*, 393/5, 2014, s. 70.)

Kurumlar vergisi açısından da çifte vergilendirme sorunu ortaya çıkacaktır. Bazı durumlarda kişilerin yerleşik oldukları yerin tespiti oldukça güçtür. Esasen gelişmeler özellikle kurumları artık mukim oldukları ülkeyi tespit etme noktasında insiyatif kullanma durumuna getirmiştir. Örneğin; ortakları ve yönetim kademesi (a) ülkesinde yer alan ancak (b) ülkesinde faaliyette bulunan (y) şirketinin (c) ülkesinde kurulması durumunda, yönetim ve denetim kurullarının farklı ülkede toplanması durumu mümkün olmaktadır. Ülkeler mukimlik hususunda farklı kriter uyguladıkları ya da aynı kriteri farklı bir biçimde yorumladıkları için bunun gibi örneklerde çifte mukimlik hali söz konusu olmaktadır. Uygulamada ise, çifte mukimlik problemi anlaşma hukuku ile çözüme kavuşturulmaya çalışılmaktadır. Genellikle burada uygulanan kriter “etkin yönetim merkezi”dir (Demir, 2015). Kurumlar vergisinde, tam mükellefiyetin tespiti için geçerli olan işlerin fiilen idare edildiği merkez yada işyeri merkezi kriterinin uygulanması güçleşmektedir. Çünkü yönetim ve üretim merkezleri farklı ülkelerde gösterilebilmektedir. Fakat, sağladığı kolaylıklardan ötürü bazı ülkeler ikametgah ilkesinin benimsenmesinin gerektiğini savunmaktadırlar (Pehlivan ve Öz, 2015: 173).

Gelirin elde edildiği yer bakımından durum değerlendirildiğinde, anlaşılacaktır ki faaliyetlerin teknolojinin sunduğu yeni imkanlarla kısmen veya tamamen işyeri ile bağlantılarını zorlaştıracak bir biçimde düzenlenmesi olası hale gelmiştir. İşyeri kriteri bir şart olarak değerlendirildiğinde görülecektir ki kaynak ülkesinin zararına işleyecek bir süreç başlayacaktır. Bu kapsamda çözüm şu olmalıdır: Uygulanan vergileme ilke ve kuralları çerçevesinde işyeri kriterine yaklaşılmalı, bir anlamda işyeri kavramı sanal ortama uygun olarak ayarlanmalıdır (Alptürk, 2001: 42).

Gelir üzerinden alınan vergilerde bir diğer sorun, elde edilen kazancın niteliğidir. Elektronik ortamda gerçekleştirilen ticari ve mesleki faaliyetlerden elde edilen kazancın ticari kazanç mı, yoksa telif kazancı ya da gayri maddi hak bedeli (royalty) mi olduğu konusunda tartışmalar bulunmaktadır (Canbay, 2009: 184). Ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gereken işlemlere örnek olarak, dijital ürünlerin geçici kullanımı, tek kullanımlık yazılımın indirilmesi, data depolaması, reklam verme faaliyetleri, online danışmanlık hizmetleri, tarama motorları hizmetlerinden elde edilen gelirler söylenebilir. Royalty kazançları ise, bu konuda ikinci ayağı oluşturmaktadır. Buna göre, royalty kapsamında değerlendirilmesi gereken işlemlere örnek olarak, dijital ürünlerin bilgisayara indirilmesi, gizli teknik bilgi kullanımı, patentli içerik kullanımı söylenebilir (Alptürk, 2001: 42). OECD'nin model anlaşmasına göre, dijital ürün yeniden satılmak veya yeniden üretilmek amacıyla indirilmiş ise, bu işlem karşılığında elde edilen gelir ticari kazanç değil gayri maddi hak olarak değerlendirilir (Şentürk, 2013: 33).

Bir başka sorun, vergi matrahının tespitinde yaşanan güçlüktür. Gelirin vergiye tabi olması için vergi matrahının bulunması gerekir. Bunun için de gayri safi kazancın ve giderlerin belirlenmesi gerekir. Fakat, elektronik ortamda yapılan ticari ve mesleki faaliyetlerde gayri safi kazancı, giderleri ve dolayısıyla da matrahı tespit etmek kolay değildir (Kayıhan ve Yıldız, 2004: 194). Elektronik ortamda ticari faaliyette, matrahın belirlenmesinde özellikle kaynak ülke hususunda sıkıntı yaşanmaktadır. Kaynak ülke prensibine göre, işyerine atfedilen ticari kazançlar vergilendirilebilir. Ancak bunun için, kazanç bir işyeri aracılığıyla olmalıdır (Tezcan ve Çukurçayır, 2011: 256-257). Bunun yanında matraha temel olacak belgelerin sanal ortamda kullanılmaması, kullanılsa bile yasal defterlere aktarılmaması ve sanal ortamdaki işlemlerin güçlüğü, uluslararası ticarete matrahı önemli düzeyde aşındırmaktadır (Canbay, 2009: 185).

7.2. Katma Değer Vergisi Açısından E-Ticaret

Katma Değer Vergisi (KDV); ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikte mal teslimi ve hizmet ifaları üzerinden alınan dolaylı bir vergidir. Yürürlükteki haliyle KDV, e-ticarete, kazanç vergilerine kıyasla oldukça etkin bir konumdadır. KDV'den kaynaklanan sorunlar daha çok sınır ötesi faaliyetlerden kaynaklanmaktadır (Kılıç, 2012: 170). E-ticaret faaliyetlerinin önemli bir kısmı fiziki malların teslimi ile sonuçlanır. KDV Kanunu'na göre, mal ve hizmetler varış ülkesinde vergilendirilir. Başka bir deyişle, mal ve hizmetler tüketildikleri yerde vergilendirilir. Bu bağlamda, fiziki malların tesliminde KDV sorunu yer almamaktadır (Organ ve Çavdar, 2012: 70). Varış ülkesine göre, mal ve hizmetler hangi ülkenin vergileme sınırları içerisinde teslim ve ifa edilmiş ise bu işlemi vergilendirme hakkı o ülkenin olmalıdır. İşletmeler arasında gerçekleştirilen sayısallaştırılmış ürün ticaretinde varış ülkesinin tespiti göreceli olarak kolaydır ve sayısal ürün, onu satın alan işletmenin faaliyette bulunduğu ülke tarafından vergiye tabi tutulacaktır. Sayısal ürünleri satın alanın nihai tüketici olması halinde ise, tüketicinin ikametgahının bulunduğu ülke vergilendirme yetkisine sahip olacaktır. Ancak, e-ticaret işlemlerinde hangi tüketicinin hangi ülkeden işlem yaptığını tespit edebilmek oldukça zordur. Bu da, vergi idaresinin işini önemli bir düzeyde zorlaştırmaktadır (Yıldız, 2002).

KDV'nin üretimden tüketime kadar olan tüm süreci kapsamı oto-kontrolü sağlamaktadır. Fakat, e-ticarete araçlar yer almadığından vergilendirilecek işlemi tespit etmek özellikle sayısal ürünlerde oldukça güçtür (Giray, 2002). Esasen AB, dijital ürünleri vergilendirme konusunda oldukça hızlı davranmıştır. 1 Temmuz 2003 tarihinden itibaren yürürlüğe giren direktif hükümleri ile vergilendirmeyi başlatmıştır. Bu ürünler "hizmet arzı" olarak nitelendirilmiştir (Bilici, 2013: 131). Ancak, bu konuda Türkiye'de AB Direktifi'nin uygulanmasına (yabancı işletmeye Türkiye'de işyeri açma yükümlülüğünün getirilmesi) henüz başlanmamıştır. AB düzenlemesinin sağlıklı bir şekilde işlerlik kazanabilmesi için, nihai tüketicilere yapılan dijital ürün satışının KDV'nin kapsamına alınması gereklidir. Ayrıca, vergi idaresinin teknolojik altyapısı da bu doğrultuda güçlendirilmelidir (Bilici, 2013: 144).

Esas sorunu teşkil eden sayısal ürünlerin ithalinde bu ürünler elektronik ortamda transfer edildiği için bunun takibi ve verginin tahsilatı oldukça güçtür. Elektronik ortamda transfer edilen bilgisayar ürünleri, dergi, kaset v.b. sayısal ürünlerin KDV uygulamasında mal olarak mı, hizmet olarak mı vergilendirileceği tartışmalı bir konudur. Buna rağmen, özellikle elektronik ortamdaki transferlerde, hizmet olarak değerlendirilmesi konusunda yaygın bir kanaat bulunmaktadır (Kayıhan ve Yıldız, 2004: 196). Başarılı bir vergileme için birtakım normatif vergileme ilkelerine uygunluk gerekmektedir. Geleneksel ticaretin vergilendirilmesinde olduğu gibi e-ticaretin vergilendirilmesinde de belirlenen ilkelere uygun vergi olmalıdır (Giray, 2002). Sonuç olarak, danışmanlık, taşıma, reklam, bankacılık gibi hizmet ifalarında vergileme işlemi müşterinin yerleşik olduğu yerde yapılmaktadır. Yani, hizmet ifalarında esas kural alınacak KDV'nin hizmet tüketiminin yapıldığı ülkedir (Organ ve Çavdar, 2012: 70).

7.3. Gümrük Vergisi Açısından E-Ticaret

Gümrük vergisiyle ilgili en önemli konu fiziksel ve dijital mallar arasındaki farklılıktır. Elektronik ortamda teslimi yapılan mal ve hizmetlere gümrük vergisi konusunda uluslararası alanda gösterilen genel eğilimin, bu tür mal ve hizmetlere serbest bölgelerde işlem görüyormuş gibi davranılması şeklinde olduğu ifade edilebilir.

Gümrük vergisi açısından asıl sorunu doğrudan alıcının bilgisayarına transferi yapılan dijital ürünler oluşturmaktadır (Çak, 2002: 106). Geleneksel yöntemlerle teslim edilebilen fiziki mallar, elektronik ortamda siparişi durumunda genel olarak uygulanan vergilere tabi olmaktadır. Örneğin, bilgisayar yazılımları için gümrük vergisi, bilgisayar disk veya bant değerine yansıtılmaktadır. Gerçekleşen bu elektronik işlemde gümrük vergileri uygulanmamaktadır (Organ ve Çavdar, 2012: 71). Geleneksel ticaret yöntemiyle bir kitabın yurt dışından Türkiye'ye ithal edilmesi gümrük vergisine tabi olacakken, aynı kitabın dijital ürün olarak ülkeye sokularak tüketiciye erişimi, gümrük vergisinden muaf tutulacaktır (Kılıç, 2012: 171).

7.4. Damga Vergisi Açısından E-Ticaret

E-ticaret, yapısı gereği ticaret ile ilgili temel işlemlerin kağıt kullanılmadan elektronik ortamda yapılmasıdır. Bu işlemlere hukuki geçerlik kazandırıldığı halde kağıt düzenlenmesi ihtiyacı önemli ölçüde ortadan kalkacağı için damga vergisinin konusu da buna paralel olarak daralacaktır. Örneğin, sözleşmeler damga vergisine tabidir. Elektronik ortamda yapılacak sözleşmelerin hukuken geçerli sayılması durumunda, ortada düzenlenen bir kağıt yer almadığından damga vergisinin konusuna giren bir işlemde bulunmayacaktır. Yani, elektronik ticaretle birlikte damga vergisi önemini yitirecektir. Fakat, damga vergisi elektronik ortama uyarlanabilir. Hatta "bit vergisi" elektronik ortama uyarlanmış bir damga vergisi olarak adlandırılabilir (Günaydın, 2000: 73).

Bir diğer sorun, vergileme hakkı ile ilgili durumdur. Türkiye'de düzenlenen kağıtlar ile Türkiye dışında düzenlenmekle beraber Türkiye'de işleme konan kağıtlar damga vergisine tabi olmaktadır. Ulusal vergi sistemimiz açısından bu problem teşkil etmemektedir. Ancak e-ticaretle birlikte ülkeler arası işlemlerin artacağı göz önüne alındığında bir işlem birçok kez vergilendirilebileceği gibi vergisiz de kalabilecektir. Bu sebeple bir takım vergileme hakkı ile ilgili sorunlar yaşanacağı belirtilebilir (Kayıhan ve Yıldız, 2004: 198). Damga vergisinin e-ticarete uyarlanması esnasında gelir vergisi, kurumlar vergisi ve diğer vergilerde de karşı karşıya kalınan vergileme hakkının belirlenmesi sorununun düzenlenmesi gerekecektir (Alkan, 2003: 225).

8. SONUÇ

E-ticaretin boyutunun ve dünya ticaret pazarındaki payının gün geçtikçe artması ülkeleri, e-ticaretten kaynaklanan bu geliri vergilendirme yollarını araştırmaya itmiştir. İnternette yapılan mal ve hizmet satışları esnasında, vergilendirme problemi, esas olarak vergilendirme yetkisinin tespitinde karşımıza çıkmaktadır. İnternet üzerinden yapılan satışların, tedarikçinin yerleşik olduğu ülkede mi yoksa tesliminden yararlanan tüketicinin yerleşik olduğu ülkede mi vergilendirileceği hususu, OECD ve AB tarafından çözüme kavuşturulmaya çalışılmıştır. Her ne kadar bu durum çözüme kavuşturulmaya çalışılsa da hala birtakım eksikler söz konusudur. Ayrıca e-ticarette mükellefiyetin tespitini sağlamak da oldukça güçtür. Bunun sebebi ise, sabit bir işyeri olmaksızın uluslararası ticaret yapabilme imkanının olmasından kaynaklıdır. İlaveten e-ticaret kapsamında olan gelirin niteliğinin belirlenmesi hususu da önem teşkil etmektedir ve olmazsa olmaz olan matrah tespiti sorunudur.

Özellikle uluslararası işlemler söz konusu olduğunda ve dijital ürünler e-ticarete konu olduğunda problemler daha çok kendini hissettirmektedir. Bundan dolayı, vergi kanunları e-ticarete uyumlaştırılmalıdır. Bilişim uzmanları ile ortak çalışılarak düzenleme

yapılmalıdır. E-ticarette, ülke içinde bir işyeri açmaksızın ya da daimi temsilci bulundurulmadan dünyanın herhangi bir yerinde kuracağı server üzerinden satışlar gerçekleştirilebilmektedir. Bu da mevcut vergileme ilkeleri ve kapsamında bazı sıkıntılar doğuracaktır. En azından bu sıkıntılar olabildiğince minimize edilmeye çalışılmalıdır. BEPS ile ülkeler arası çeşitli adımlar atılmaya çalışılsa da bu tip küresel bir sorunun çözümü için yetersiz kalmaktadır. Esas itibarıyla e-ticaretteki sistemsel tüm boşluklar doldurulmaya çalışılmalıdır. Farklı farklı görüşler yer almakla birlikte, e-ticaretten; spesifik bir vergi alınması hususu da bu görüşlerden biridir. Ancak bu konuda da optimaliteyi sağlamak oldukça güçtür. İnternetten yapılan alışverişler için de internet sitesinin adının tescil edilmesi önemlidir.

E-ticaretin kısıtlamalarının belirli ölçüde ortadan kalkması bakımından e-imzanın uygulanması da oldukça önemli bir konudur. Ülkemizde bu konuda kurulacak uluslararası nitelikli bir merkez sayesinde, yurt dışına giden önemli orandaki döviz kaybının önüne geçilebilecektir. Bir diğer problem ise, birçok vergi türünde e-ticaretin vergilendirilme sorunu bulunmasıdır. Bu konuda da her vergi türünün niteliği ve kapsamına uygun gerekli düzenlemeler yapılmalıdır. Özellikle harcamalar üzerinden alınan vergiler bu konuda önemlidir. Söz konusu birçok sorunun uluslararası işbirliği yapılmaksızın çözülmesi oldukça güç görünmektedir. Ancak geliştirilecek modelde ulusal çıkarlar da kesinlikle göz ardı edilmemelidir.

KAYNAKÇA

- Alkan, R. (2003). **Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi**, Birleşik Matbaacılık, İzmir.
- Alptürk, E. (2001). "Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi, İstanbul Konferansları-III", **Vergi Sorunları Dergisi**, 153/6, 37-45.
- Bahar, C. O. (2009). "Elektronik Ticaretten Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi", **E-Yaklaşım Dergisi**, 194/2, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=9722>. (18.10.2015).
- Bakkal, U. (2001). "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi-I", **Yaklaşım Dergisi**, 97/1, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=420>. (23.10.2015).
- Başar, A. (2013). "Uluslararası Belgeler Işığında Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun Tasarısı", **Vergi Sorunları Dergisi**, 293/2, 75-80.
- Batun, M. (2014). "OECD Model Anlaşması Çerçevesinde İşyeri: İlişkili Şirketler ve Elektronik Ticaret", **Vergi Dünyası Dergisi**, 393/5, 65-75.
- Baytekin, O. ve İspir, B. K. (2014). E-Ticarette Dropship İşlemi ve Vergilendirilmesi, **Vergi Raporu Dergisi**, 177/6, 43-52.
- Bilici, N. (2013). **Avrupa Birliği ve Türkiye (Mali Yardımlar, Vergilendirme)**, Seçkin Kitabevi, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 6. Baskı, Nisan.
- Binatlı, C. (2002). "Elektronik Ticaretin Vergisel Boyutu", **İstanbul Ticaret Üniversitesi Dergisi**, Cilt:1, 1/5, 171-188.
- Canbay, T. (2009). **Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim (Antikçağdan Günümüze)**, Dora Yayınları, Bursa.
- Ceran, Y. ve Çiçek, R. (2007). "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Açısından Bir Değerlendirme", **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, 14/1, 291-304.
- Çak, M. (2002). **Dünyada ve Türkiye’de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi**, İstanbul Ticaret Odası Yayın No:2002-6, Şubat.
- Çakırer, M. A. (2013). **Elektronik Ticaret**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Şubat.
- Çımat, A. ve Yayman, D. (2005). "Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi", **E-Yaklaşım Dergisi**, 20/3, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=5299>. (18.10.2015).
- Demir, H. (2015). http://www.legalisplatform.net/ozel_dosyalar/Elektronik%20Ticarette%20Vergilendirme.pdf. (22.10.2015).
- Dereli, D. D. (2015). "Yeni Ekonomide Elektronik Ticaret ve Türkiye’de Elektronik Ticaretin Boyutu ve Vergilendirilmesi", Siirt Üniversitesi İİBF, **İktisadi Yenilik Dergisi**, Cilt:2, 2/1, 56-71.
- Dönmez, R. (2015). "Vergi Hukuku Açısından Küreselleşme ve Elektronik Ticaret", <http://yunus.hacettepe.edu.tr/~tonta/courses/fall99/kut655/donmez.htm>. (20.10.2015).
- Giray, F. (2002). "Harcama Vergileri Açısından Elektronik Ticaret", **Vergi Dünyası Dergisi**, 254/10, <https://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3048>. (22.10.2015).
- Goolsbee, A. (2000). "In a World Without Borders: The Impact of Taxes On Internet Commerce", **The Quarterly Journal of Economics**, Vol. 115, 2/5, 561-576.

- Gökbunar, R. ve Utkuseven, A. (2002). "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Yaşanan Gelişmeler: Yeni İpek Yolu Bir Vergi Cenneti Mi?", **İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, 27/10, 197-209.
- Gül, H. (2011). "İnternet Ekonomisi ve E-Ticaretin Vergilendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, 228/12, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13379>. (16.10.2015).
- Günaydın, İ. (2000). "Elektronik Ticaretin Vergilendirme Üzerine Etkisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, 136/1, 60-77.
- Güneş, A. M. (2008). "Lizbon Antlaşması Sonrasında Avrupa Birliği", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XII, 1/2, 739-772.
- Güngör, K. (2001). "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Vergi Uyumlaştırılması", **Mevzuat Dergisi**, Yıl:4, 40/4, <http://www.mevzuatdergisi.com/2001/04a/02.htm>. (17.10.2015).
- İTO, (2001). AB'ne Üye Bazı Devletlerde ve Türkiye'de Elektronik Ticaretin Hukuksal Sorunları: "**Elektronik Sözleşmeler**" **Semineri**, Yayın No:2001-1, Şubat.
- Kara, M. C. ve Öz, E. (2016). "Dijital Vergilendirmeye Küresel Bir Bakış", **Vergi Dünyası Dergisi**, 424/12, 30-37.
- Kara, M. C. ve Öz, E. (2016). "Bir Küresel Vergi Uyum Projesi: BEPS", **Vergi Dünyası Dergisi**, 414/2, 172-181.
- Kayıhan, Ş. ve Yıldız, H. (2004). **Elektronik Ticaretin Hukuki ve Vergi Boyutu**, Seçkin Yayıncılık, Birinci Baskı, Kasım.
- Kılıç, E. (2012). "Elektronik Ticaret (E-Ticaret) ve Vergileme", **Vergi Sorunları Dergisi**, 284/5, 164-172.
- Kundakçı, E. (2013). "E-Ticarette İş Modelleri", **Vergi Sorunları Dergisi**, 293/2, 70-74.
- Küçüközyiğit, H. G. (2003). "Vergileme Tartışmaları Bağlamında Elektronik Ticaretin Hukuksal Tanımı Ne Olmalıdır?-II", **Vergi Sorunları Dergisi**, 175/4, 150-158.
- Küpoğlu, C. (2008). "**Dünya'da ve Türkiye'de Perakendecilik ve E-Ticaret Karşılaştırılması**", T.C. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilimdalı, İktisat Teorisi Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Oecd Tax Policy Studies (2005). **E-Commerce: Transfer Pricing and Business Profits Taxation**, No:10.
- Organ, İ. ve Çavdar, İ. F. (2012). "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar", **İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi**, Cilt:3, 1, 63-84.
- Özbay, S. ve Akyazı, S. (2004). **Elektronik Ticaret**, Detay Yayıncılık, Eylül.
- Paris, R. (2003). "The Globalization of Taxation? Electronic Commerce and Transformation of The State", **International Studies Quarterly**, Vol. 47, No. 2, Jun, 153-182.
- Pehlivan, O. ve Öz, E. (2015). **Uluslararası Vergilendirme**, Celepler Matbaacılık, Ekim.
- Pekyörür, Ç., Erdem, N., Uğur, S., Sevim, T. ve Beceni, Y. (2013). "Elektronik Ticaret İş Modelleri ve Vergilendirme", **Vergi Sorunları Dergisi**, 293/2, 53-69.
- Saraçoğlu, F. (2006). "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Konusunda Karşılaşılan Sorunlar, OECD ve AB Yaklaşımı", **Vergi Sorunları Dergisi**, 213/6, 153-161.
- Şahin, İ. E. (2007). "Küresel Rekabet Ortamında Türkiye'de Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi", Selçuk Üniversitesi İİBF, **Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt:7, 13, 181-193.

- Şentürk, M. (2013). "Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından E-Ticaret", **Vergi Sorunları Dergisi**, 293/2, 24-34.
- Taşlıyan, M. (2006). **Elektronik Ticaret Kavramlar ve Uygulamalar**, Sakarya Kitabevi, Birinci Baskı, Şubat.
- Tezcan, K. ve Çukurçayır, S. (2011). "Türkiye’de Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi: Dolaysız Vergiler Kapsamında Bir Değerlendirme", **T.C. Okan Üniversitesi Prof. Dr. Sadık Kırbaş’a Armağan Kitap**, Birinci Basım, Eylül, İstanbul.
- Tezcan, K. ve Deniz, B. Y. (2013). "Elektronik Ticaretin Avrupa Birliği Hukuku Çerçevesinde Değerlendirilmesi", **Leges Hukuk Dergisi**, Yıl:4, 46/10, 11-25.
- Tunca, M. Z. ve Hasköse A. (2002). "Global Elektronik Ticaret", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 18, 145-157.
- Ubay, B. (2013). "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Avrupa Birliği ve OECD Yaklaşımları", **Vergi Dünyası Dergisi**, 381/5, 115-123.
- Yaltı, B. (2003). **Elektronik Ticarete Vergilendirme**, Der Yayınları, İstanbul.
- Yıldız, H. (2002). "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, 255/10, <http://vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3006>. (20.10.2015).
- http://www.itkib.org.tr/ihracat/DisTicaretBilgileri/raporlar/dosyalar/AB_bilginot/LISBO N_DECEMBER_2009.pdf. (03.11.2015).